

LA PUNIBILIDAD DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA (*)

Jorge Martín López

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

Recibido: Noviembre, 2016.

Aceptado: Diciembre, 2016.

RESUMEN

El presente estudio tiene por objeto el análisis del régimen sancionador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. En concreto, se examina el nuevo artículo 206 *bis* a la luz de los principios rectores de la potestad sancionadora, como los de legalidad, tipicidad, *lex certa*, proporcionalidad o culpabilidad, concluyéndose su dudosa adecuación a los mismos debido, básicamente, a la utilización de la figura del precedente administrativo tanto para integrar analógicamente el tipo infractor, como para apreciar la concurrencia de responsabilidad en materia sancionadora.

Palabras clave: conflicto en la aplicación de la norma tributaria, punibilidad, reforma de la Ley General Tributaria, artículo 206 *bis*, legalidad, tipicidad, *lex certa*, proporcionalidad, culpabilidad.

(*) Este trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación «La seguridad jurídica en el ordenamiento tributario español» (referencia DER2015-68072-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyos investigadores principales son la Dra. Begoña Pérez Bernabeu y el Dr. Jorge Martín López.

THE PUNISHMENT OF THE *FRAUS LEGIS* IN THE GENERAL TAX ACT

Jorge Martín López

ABSTRACT

This paper addresses the new Article 206 *bis* of the General Tax Act, introduced by the Act No. 34/2015 of 21 September. In particular, it examines this provision in the light of the principles of legality, criminality, *lex certa*, proportionality or culpability. The author concludes that the new Article 206 *bis* of GTA is debatable in regard of the above-mentioned principles because the administrative precedent is used not only for constituting analogically the infringement but also for considering the existence of culpability.

Keywords: *fraus legis*, abuse, punishment, reform of the General Tax Act, Article 206 *bis*, legality, criminality, *lex certa*, proportionality, culpability.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN LOS SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA *VERSUS* LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL ORDEN SANCIONADOR TRIBUTARIO. 2.1. Legalidad, tipicidad y *lex certa*. 2.2. A modo de digresión: en torno a la antijuridicidad de las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 2.3. Proporcionalidad. 2.4. Culpabilidad. 3. BREVE VALORACIÓN FINAL. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La reforma de la Ley General Tributaria, operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, conlleva, entre otros extremos, la modificación de su artículo 15 para admitir jurídicamente la imposición de sanciones en determinados supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. A tales efectos, se elimina el inciso final que hasta entonces contenía dicho precepto –«sin que quepa la imposición de sanciones»– y se incorpora la nueva infracción tributaria del artículo 206 *bis* (1).

(1) «Artículo 206 *bis*. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria. b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo. c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal. d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. 2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley. Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley. 3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave. 4. La sanción consistirá en: a) Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a). b) Multa pecuniaria proporcional del 50% la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b). c) Multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c). d) Multa pecuniaria proporcional del 15% del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d). 5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley. 6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley».

Esta medida ya figuraba en el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria, si bien en el mismo no existía una infracción tributaria propiamente dicha sino que, simplemente, se preveía la posibilidad de imponer sanciones tributarias conforme al título IV de la Ley General Tributaria cuando el supuesto de conflicto guardase una identidad sustancial con otro que ya constituyese precedente administrativo (2). En cambio, tras el informe del Consejo General del Poder Judicial y el dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto, la punibilidad del conflicto pasó a recogerse en el Proyecto de Ley como una infracción independiente, incluyéndose el nuevo artículo 206 *bis* en el catálogo de ilícitos tributarios, fórmula que se ha adoptado en la versión final de la reforma de la Ley General Tributaria.

Se introduce, por tanto, una nueva infracción en ciertos supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, constituyendo una suerte de ilícito especial en relación con los generales de los artículos 191, 193, 194 y 195, al declararse la incompatibilidad de dichas infracciones con la del artículo 206 *bis*. Básicamente, el tipo requiere la existencia de una igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y el criterio administrativo previo, calificándose la infracción como grave y consistiendo la sanción en multas proporcionales que varían en función de la conducta. Además, el artículo 179.2.d) *in fine*, en su redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, establece una presunción *iuris tantum* de inaplicabilidad de las causas de exclusión de la responsabilidad relativas a la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la interpretación razonable de la norma (3).

En definitiva, la reforma de la Ley General Tributaria incorpora la *sancionabilidad* del conflicto en aquellos casos que respondan a una especie de precedente administrativo. Y ello con una finalidad dual, de acuerdo con el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre: «Por un lado, adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general. A tal efecto se configura un nuevo tipo infractor en la Ley, en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente

(2) La redacción del artículo 15.3 contenida en el Anteproyecto de la Ley de reforma de la Ley General Tributaria era la siguiente: «En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones. No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformed el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración. A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley. A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

(3) Artículo 179.2.d) *in fine* de la Ley General Tributaria: «A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 *bis* de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

iguales. Por otro lado, facilitar el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria» (4).

Pues bien, el objeto del presente estudio es, precisamente, analizar si la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecida en dicha reforma legislativa se adecúa a las exigencias del Derecho sancionador, examinándose su acomodo a los principios de legalidad, tipicidad, *lex certa*, proporcionalidad y culpabilidad.

2. LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN LOS SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA *VERSUS* LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL ORDEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

2.1. Legalidad, tipicidad y *lex certa*

Los principios de legalidad y tipicidad constituyen dos de los pilares fundamentales sobre los que descansa el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario.

(4) Como apuntaba PALAO TABOADA (2015), pág. 20, en relación con las razones justificativas de la medida aducidas en la exposición de motivos del Anteproyecto –prácticamente idénticas, por otro lado, a las recogidas en el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre–, «hubiera sido deseable una justificación más rigurosa de estas afirmaciones, que son imprecisas y discutibles. Se echan de menos las extensas fundamentaciones y los amplios debates que en otros países preceden y acompañan a modificaciones legislativas de esta importancia». Ahora bien, la memoria del análisis del impacto normativo que acompañaba al Proyecto de Ley sí incorporaba una motivación un tanto más detallada de la procedencia y viabilidad jurídicas de la punibilidad del conflicto (pág. 5): «A la vista de la experiencia atesorada sobre la figura del conflicto en la aplicación de la norma, se considera conveniente modificar su régimen jurídico en el sentido de permitir la imposición de sanciones como consecuencia de que los actos o negocios constitutivos del conflicto pueden realizarse con ánimo defraudatorio, tal y como ha admitido la jurisprudencia, siendo de destacar la Sentencia del Tribunal Constitucional número 129/2008, en la que declaraba con una dicción que resulta perfectamente aplicable al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que la conducta analizada “No cae fuera del campo semántico del verbo «defraudar», que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos”. La falta de sanción y la confusión en cuanto a la delimitación entre esta figura y otras reguladas en la norma, esencialmente la simulación, invita a los contribuyentes a emplear fórmulas de elusión fiscal que caen en la letra de la previsión normativa del conflicto en la aplicación de la norma. En el momento en que la anomalía negocial pueda ser calificada como conflicto, existirá un tremendo estímulo para desarrollar conductas fraudulentas, o carecerá de desincentivo si se quiere expresar así, habida cuenta de la lenidad en las consecuencias que aparea dicha regularización. La prueba más evidente de esta proliferación de este tipo de fraude, dada la parca reacción del artículo 15 LGT es el frecuente caso de generación de gastos financieros artificiosos en sociedades españolas, en el caso de multinacionales. Como se indicó más arriba, la declaración por parte de la Administración del carácter abusivo de estas conductas no sólo no las desincentiva, sino que incluso las promueve, al conferir a los interesados la certeza de que no van a ser en ningún caso sancionados. Por todo ello, la exclusión de la aplicación del régimen sancionador en el conflicto merece una profunda reflexión pues hoy resulta altamente cuestionable, máxime cuando se observa que los países OCDE no dudan en sancionar este tipo de conductas abusivas, prescindiendo de la doble categoría de negocios, englobándolos en la de abuso de derecho. En efecto, para el resto de países de nuestro entorno, el abuso de derecho es sancionable. Así sin ánimo de ser exhaustivos, se establecen expresamente en las legislaciones comparadas sanciones específicas para el abuso en Francia, Estados Unidos y Nueva Zelanda, entre otras. En otros Estados resulta aplicable el régimen general sancionador, como ocurre en Italia, Alemania y Reino Unido. En ninguna de las legislaciones comparadas que se han podido examinar se establece, a diferencia de la española, una prohibición específica de sancionar en cualquier caso las operaciones realizadas en fraude de ley o con abuso de derecho (...)).

Nos encontramos, por tanto, ante dos principios claramente interrelacionados que, en última instancia, se dirigen a garantizar la seguridad jurídica, en aras de que los obligados tributarios puedan conocer de antemano la frontera de lo prohibido y prever, por ende, las consecuencias de sus posibles acciones (5).

Así, el principio de legalidad supone una garantía de orden formal, consistente en la necesaria existencia de una norma con rango de ley, como presupuesto del *ius puniendi* del Estado, que defina las conductas punibles y las sanciones correspondientes (6). Pero, además, comprende una serie de garantías materiales que comportan, fundamentalmente, la exigencia de predeterminación normativa de las infracciones y sus correspondientes sanciones, a través de una tipificación precisa dotada de la adecuada concreción en la descripción que incorpora. Se requieren, pues, definiciones de los tipos claras e inteligibles en las que se especifiquen diáfananamente los componentes esenciales del supuesto de hecho al que se anuda la correlativa sanción (7).

Indisolublemente relacionadas con esta dimensión material del principio de legalidad, la tipicidad y la taxatividad abundan en la necesidad de que el legislador establezca, con rigor y detalle, las vulneraciones del ordenamiento jurídico sancionables, así como el reproche que las mismas merecen. Dicho de otra forma, la garantía material del principio de legalidad lleva aparejado, asimismo, el mandato de *lex certa*, que se traduce en el requerimiento de determinación legal previa y nítida, tanto de los comportamientos punibles, como de sus correspondientes sanciones (8).

Pues bien, estos principios de legalidad, tipicidad y taxatividad presentan importantes implicaciones en el terreno de la interpretación y aplicación de las normas sancionadoras, al vedar la exégesis extensiva o la analogía *in malam partem*, esto es, fuera de los supuestos y de los límites preestablecidos normativamente (9). La interdicción de esta clase de interpretación jurídica en el ámbito sancionador obedece a que, en caso contrario, la Administración podría acabar convirtiéndose en fuente creadora de infracciones y sanciones, invadiéndose así la esfera reservada expresamente al legislador (10).

En este contexto, el problema de la punibilidad del fraude de ley ha estribado, tradicionalmente, en su eventual incompatibilidad con los principios de legalidad y tipicidad, dado el recurso a la analogía que parece conllevar el funcionamiento de dicha figura (11). Expresado en otras palabras, si la corrección del *fraus legis* se basa en la aplicación analógica de la norma tributaria defraudada mediante la creación artificiosa de una situación subsumible en otra norma de cobertura más favorable en términos fiscales, la imposición de sanciones en tales supuestos resultaría contraria a las exigencias a que se halla sujeto el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora (12). Planteamiento que, en cierta medida, vendría avalado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 20 de mayo, en la que, aun refiriéndose propiamente al delito fiscal, se atis-

(5) Sentencia del Tribunal Constitucional 151/1997, de 29 de septiembre (Fundamento Jurídico 3º).

(6) Sentencia del Tribunal Constitucional 24/2004, de 24 de febrero (Fundamento Jurídico 2º).

(7) Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1999, de 22 de julio (Fundamento Jurídico 3º).

(8) Sentencia del Tribunal Constitucional 127/2001, de 4 de junio (Fundamento Jurídico 4º).

(9) Sentencia del Tribunal Constitucional 64/2001, de 17 de marzo (Fundamento Jurídico 4º).

(10) Sentencia del Tribunal Constitucional 133/1987, de 21 de julio (Fundamento Jurídico 4º).

(11) En esta línea interpretativa, el informe de 2001 de la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria (pág. 53) señalaba que «el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni había por tanto obligación de declarar. La aplicación analógica impide la exigencia de sanciones, pues la analogía está vedada en el ámbito sancionador».

(12) FERREIRO LAPATZA (2003), págs. 11-13; GARCÍA NOVOA (2004), págs. 309 y ss.

ba esa vinculación del fraude de ley tributaria con la extensión de la norma eludida que, en última instancia, podría impedir su punibilidad sobre la base de su inadecuación a los principios de legalidad y tipicidad (13).

Ahora bien, en este orden de ideas podría cuestionarse que el artículo 15 de la Ley General Tributaria esté utilizando, en puridad, el mecanismo de la analogía en la configuración jurídica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Porque si realmente no se produce, en tales casos, una integración de lagunas normativas ni una extralimitación en la extensión de hechos imponibles, sino una simple recalificación jurídica de los hechos, nada obstaría, en principio, a su posible punibilidad (14). Esto es, si se entiende que el precepto no recoge estrictamente la figura del *fraus legis*, sino más bien la del abuso de derecho y que, por consiguiente, la fórmula correctora de tales conductas no es la analogía sino la recalificación, no cabría excluir *a priori* la sanción de las mismas (15).

A nuestro juicio, la inconsistencia jurídica de que adolece la reforma legislativa sobre la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se deriva de la indefinición legal de las conductas subsumibles en el tipo infractor y su dudosa integración mediante el reenvío a esa suerte de precedente administrativo que, en última instancia, mal se compadece con las exigencias del principio de *lex certa* (16). Y ello porque la imposición de sanciones acaba pivotando, en estos casos, sobre el eje de la «identidad sustancial» con aquellos otros supuestos que conformen el criterio administrativo preexistente.

En esta misma línea se expresó el Consejo General del Poder Judicial en su informe al Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria, cuya redacción original ni siquiera contenía, tal como se advirtió *supra*, una infracción específica, sino simplemente la posible imposición de sanciones tributarias de acuerdo con el título IV de la Ley General Tributaria cuando el supuesto de conflicto presentase una identidad sustancial con otro ya constitutivo de precedente administrativo: «Se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio. Tal previsión nos lleva a cuestionarnos la corrección de la técnica de tipificación propia de las infracciones tributarias, y el respeto debido a los principios de legalidad y de tipicidad que la propia LGT señala como los rectores de la potestad sancionadora en materia tributaria en su artículo 178» (17).

(13) Fundamento Jurídico 4º. Sobre este pronunciamiento judicial, *vid.*, entre otros, FALCÓN Y TELLA (2005), págs. 5 y ss.; GARCÍA NOVOA (2005), págs. 113 y ss.

(14) RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA PÉREZ (2008), págs. 1222 y ss.

(15) Sobre la aproximación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la figura del abuso, *vid.* SANZ GÓMEZ (2016), págs. 221 y ss.

(16) Como bien recuerda PALAO TABOADA (2015), pág. 22, junto a la tradicional objeción a la sanción del fraude de ley consistente en la posible aplicación analógica de la norma y la consiguiente contravención del principio de legalidad, se añade la de que «una norma sancionadora que tiene como presupuesto la elusión no satisface la exigencia de precisión que deriva del principio de legalidad penal en cuanto principio de *lex certa*, puesto que las normas generales antielusión, como la del artículo 15 LGT, se basan en conceptos con un elevado grado de indeterminación. En otras palabras, la dificultad que existe para prever si una determinada configuración jurídica será aceptada por la Administración y por los Tribunales o, por el contrario, será rechazada por aplicación de la norma general antielusión hace imposible la imposición de una sanción (...)».

(17) CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2014), págs. 6 y 7. En este sentido, para MENÉNDEZ MORENO (2014), págs. 14 y 15, «es evidente que la norma proyectada podría calificarse, cuanto

En nuestra opinión, esta quiebra de los principios de taxatividad y *lex certa* no parece subsanarse con la simple incorporación a la Ley General Tributaria de la nueva infracción recogida en el artículo 206 *bis*. Y ello aunque el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, trate de sostener, en cambio, que con dicho precepto se cumplen los requerimientos del orden sancionador, puesto que se termina configurando legalmente un ilícito tributario en el que se incluye, como elemento del tipo, la inobservancia por el obligado de los criterios administrativos preexistentes que hubieran declarado el conflicto en relación con otros actos o negocios jurídicos sustantivamente iguales (18).

Ciertamente, la inadecuación a las exigencias del principio de *lex certa* no se solventa con la tipificación del conflicto efectuada en el artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria, en tanto su presupuesto integra el reenvío a un precedente administrativo que en nada cohesiona con aquéllas. La calificación de las conductas constitutivas de conflicto establecida por órganos puramente administrativos –como lo es la Comisión consultiva regulada en el artículo 159 de la Ley General Tributaria– no debería formar parte del tipo de injusto, pues supone atribuir a la Administración un papel que jurídicamente no le corresponde, cual es la determinación del ámbito objetivo de la infracción tributaria (19).

Así, con respecto a la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria el Consejo de Estado había concluido, en su dictamen al Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria, que «[ú]nicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, delimitándose una por una las conductas constitutivas de infracción y sancionables, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su aplicación los principios y reglas del procedimiento sancionador» (20). Lo que en modo alguno parece haberse conseguido, en nuestra opinión, con el nuevo artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria, dado que el tipo sigue precisando el concurso del criterio administrativo para la fijación de los comportamientos sancionables (21).

menos, de una norma sancionadora en blanco, que se completa, no ya por otra norma legal o ni siquiera reglamentaria, sino por la decisión de una Comisión consultiva ministerial, lo cual ciertamente cuestiona si estamos ante una forma correcta de tipificación de las infracciones tributarias, o si por el contrario se está vulnerando de modo flagrante el principio constitucional de reserva de ley, especialmente relevante, como todo el mundo sabe, en el ámbito sancionador». En palabras de GARCÍA BERRO (2014), pág. 36, uno de los problemas que presentaba la propuesta de reforma del artículo 15 de la Ley General Tributaria «es que se atribuye la facultad de prefigurar, que es tanto como decir tipificar, a las resoluciones de la Administración tributaria, lo que choca frontalmente con el principio de legalidad de las infracciones (se asocia la posibilidad de sancionar a la preexistencia pública de un criterio administrativo conformado sobre supuestos que guarden una identidad sustancial)».

(18) La Dirección General de Tributos afirmaba, en la memoria del análisis del impacto normativo que acompañaba al Proyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria (pág. 5), que «[l]a imposición de sanción tributaria no va a proceder en todos los supuestos de conflicto, sino sólo en aquellos actos o negocios cuya configuración guardase igualdad sustancial respecto de otros sobre los cuales la Comisión consultiva, en su día creada por la LGT, ya se hubiese pronunciado en el sentido de la existencia de conflicto, siendo público dicho pronunciamiento y siempre, claro está, que se incurra en alguna de las conductas tipificadas como infracción tributaria en el nuevo artículo 206 *bis*».

(19) Como afirma MARTÍN QUERALT (2015), pág. 91, «[e]l criterio administrativo se erige en la estrella polar que va a guiar los pasos de la propia Administración para calificar como infracción una conducta del administrado que no se ajuste a ese diktat administrativo. No se trata de un tipo aprobado por el Legislador. Ni siquiera de un criterio jurisprudencial reiterado. Es un parecer administrativo. ¿Cómo conciliar las exigencias del art. 25.1) CE con esta plétora de disposiciones reglamentarias?».

(20) CONSEJO DE ESTADO (2015), pág. 45.

(21) En opinión de CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA (2016), pág. 373, «la redacción finalmente aprobada por el Consejo de Ministros (que ya se ha convertido en norma vigente) es un

De este modo, el principio de *lex certa* y, por elevación, el de seguridad jurídica devienen amenazados por esta intervención decisiva de la Administración tributaria en la determinación de los supuestos de conflicto punibles. En palabras de ESCRIBANO LÓPEZ, la infracción del artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria no se ha tipificado correctamente, «si se pretende que el desacuerdo con un criterio administrativo funde una acción ilícita. En realidad, el núcleo del problema consiste en penalizar en atención a una interpretación, a una decisión administrativa; en suma, por no atenerse a un criterio administrativo; concretamente el que se emita por la Comisión a que se refiere el art. 159 LGT: la sancionabilidad del conflicto se hará en la medida de que la Administración haya tipificado, lógicamente con carácter previo, una conducta como de fraude de ley. Por tanto se está penalizando la actuación en fraude de ley mediante el desacuerdo con la calificación *realizada por la Administración*. En nuestra opinión se está llenando un vacío —la descripción del tipo específico— mediante el recurso a considerar que cualquier desacuerdo con los criterios interpretativos puede penalizarse; en realidad el tipo queda abierto e indeterminado, sólo se cerrará en la medida en que se haya hecho público previamente el criterio establecido vía Comisión consultiva a la que se refiere el art. 159 LGT. Con la referencia a la publicación de un órgano administrativo cuya decisión integra la presunta infracción, la seguridad jurídica, base indeclinable de la exigencia de la predeterminación normativa en que consiste el principio de tipicidad, queda verdaderamente maltrecha» (22).

A *fortiori*, esta configuración jurídica de la punibilidad del conflicto basada en el precedente administrativo se asienta sobre un concepto jurídico indeterminado, como el de identidad sustancial que, más allá de sobrepasar la frontera fijada por los principios de tipicidad, taxatividad y *lex certa*, podría incluso albergar una suerte de analogía *in malam partem* prohibida en la esfera sancionadora. Así lo advierte PALAO TABOADA, para quien «la “igualdad sustancial” entre la operación considerada y la previamente calificada como elusiva es un estándar muy laxo, a través del cual se introduce un elemento analógico» (23).

Todo ello pone de manifiesto las dificultades que, desde la perspectiva de los principios rectores de la potestad sancionadora, presenta la imposición de sanciones en el terreno de la elusión fiscal. Recuérdese, en este orden de cosas, que ya el Anteproyecto de Ley General Tributaria de 2003 contemplaba la posibilidad de castigar el abuso en la aplicación de la norma tributaria —denominación que se pretendía dar en ese momento a la figura recogida en su artículo 15—, cuando las circunstancias del caso concreto denotaran la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio (24). Pre-

claro ejemplo de fraude de ley, en el sentido de que pretende respetar la literalidad de lo indicado por el Consejo de Estado, prescindiendo de forma burda de su sentido y su espíritu».

(22) ESCRIBANO LÓPEZ (2015), pág. 16. En este orden de ideas, afirma GARCÍA NOVOA (2016), pág. 236, que «la solución ofrecida de incorporar un nuevo artículo 206 bis que ha llevado a cabo la reforma por Ley 34/2015 no es tampoco satisfactoria y no cumple con la exigencia de delimitar el tipo infractor. Únicamente tipificando con concreción la conducta merecedora de reproche podría llegarse a una solución sancionadora, lo que obviamente no se cumple cuando el reproche se apoya exclusivamente en un informe de un órgano administrativo como es la Comisión Consultiva». Para CALVO VERGEZ (2016), pág. 58, la regulación aprobada «procede a penalizar atendiendo a una simple decisión administrativa, introduciéndose el mecanismo de la sanción previa “tipificación” por parte de la Administración y con carácter previo de una determinada conducta. La existencia de disconformidad con la calificación realizada por la Administración conduce a la penalización de la concreta actuación llevada a cabo en fraude de ley».

(23) PALAO TABOADA (2015), pág. 23. En el mismo sentido, SÁNCHEZ PEDROCHE (2015), pág. 17; ALONSO MURILO (2016), pág. 306.

(24) *Vid.* artículos 15.3 y 185.1.d).

visión esta que no terminó plasmándose en la versión definitiva de la Ley General Tributaria debido, básicamente, a su controvertido ajuste a los requerimientos dimanantes del principio de tipicidad, tal como recalcó el Consejo de Estado en su dictamen sobre dicho Anteproyecto (25).

Aunque la frustrada tipificación del entonces abuso en la aplicación de la norma tributaria difiere de la derivada de la actual reforma de la Ley General Tributaria, los argumentos esgrimidos por el Consejo de Estado para sustentar la improcedencia de su punibilidad, sobre la base de la ruptura del principio de *lex certa*, no hacen sino incidir en la problemática jurídica inherente a esta cuestión: «Es correcto, por tanto, admitir la configuración de los supuestos de fraude de ley o de abuso del derecho a efectos puramente liquidatorios, como cláusula de cierre del sistema; pero lo que no es posible es que, junto a la liquidación que se practique al amparo de dichos supuestos, exista también la posibilidad de, adicionalmente, imponer una sanción. Y ello porque se incumplen las exigencias de *lex certa* en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores, ya que, debiendo calificarse si se ha producido o no un resultado equivalente al del hecho imponible y admitiendo esta calificación múltiples soluciones, se configura un tipo en blanco. Obviamente, el hecho de que el tipo de las infracciones tributarias se pueda configurar por referencia a las leyes tributarias no plantea problema alguno de constitucionalidad en la medida en que se trate de normas que definen un concreto hecho imponible que haya sido realizado por el contribuyente para eludir el pago del tributo. Pero dicho tipo en blanco no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo» (26).

Además, las dudas en torno a la punibilidad del abuso de derecho parecen traslucir en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre esta materia. En efecto, en diversos pronunciamientos judiciales —asuntos *Emsland-Stärke* o *Halifax*, entre otros— se advierte que la existencia de una práctica abusiva no debe llevar necesariamente a la sanción, para lo que se precisaría «una base legal clara y exenta de ambigüedad» (27). De esta manera, la sanción del abuso de derecho podría constituir una opción de política legislativa interna conforme al Derecho Europeo siempre que se respetasen los requerimientos del principio de tipicidad. Mas la cuestión de fondo que se plantea en este punto es si, dado el grado de abstracción consustancial a toda norma general antiabuso, puede alcanzarse realmente una configuración jurídica de esta figura que satisfaga plenamente los imperativos propios de *lex certa* y, por ende, del principio de seguridad jurídica.

Ciertamente, las normas generales antiabuso descansan, por su propia naturaleza, sobre elementos amplios y conceptos jurídicos indeterminados, lo que dificulta *a priori* la punibilidad de tales conductas en atención a los principios de tipicidad, taxatividad y *lex certa*. Por ello, sólo a través de una mayor concreción de su alcance y contenido cabría alcanzar una tipificación acorde con las exigencias de dichos principios. En este sentido, la modificación de la Ley General Tributaria tendría que haber incidido en delimitar al máximo los presupuestos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria,

(25) CONSEJO DE ESTADO (2006), págs. 439-442.

(26) CONSEJO DE ESTADO (2006), pág. 441.

(27) Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000 (asunto C-110/99), ap. 56, y de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02), ap. 93.

detallando los componentes que lo integran para aproximarse al umbral de certeza que debe predicarse en el terreno sancionador. Pero precisión –y, por tanto, previsibilidad– en la propia ley, sin que baste a tales efectos una simple remisión al precedente administrativo como la que finalmente contempla la reforma.

Pues bien, ese incremento del grado de determinación del supuesto normativo del artículo 15 de la Ley General Tributaria podía haberse apoyado en el modelo de norma general antiabuso pergeñado por la Comisión en su Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva de 2012 (28). Y ello, tal como ya se apuntó en anteriores trabajos (29), en un doble sentido: primero, ahondando en la delimitación legal de la noción de artificiosidad; segundo, engarzando normativamente la invalidez jurídica del ahorro fiscal con la vulneración del objeto y finalidad de la disposición a través de cuya aplicación se haya obtenido aquél. Además, esa mayor concreción del artículo 15 de la Ley General Tributaria sobre la base del estándar europeo de norma antiabuso aseguraría su coherencia con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el abuso de derecho, evitándose así posibles incompatibilidades con el ordenamiento europeo (30).

De un lado, convendría establecer una definición más acabada de los elementos sobre los que estriba la configuración positiva de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. El artículo 15 de la Ley General Tributaria tan sólo dispone que los actos o negocios jurídicos realizados por el contribuyente sean notoriamente artificiosos o impropios en relación con el resultado alcanzado y que, además, de su utilización no se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. Debería incidirse, pues, en acotar legalmente lo que ha de entenderse por artificiosidad de las formas jurídicas y ausencia de motivos *extrafiscales* válidos, pudiendo utilizarse para ello los indicios enunciados por la Comisión en su modelo de norma general antiabuso previsto en su Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva de 2012.

Téngase en cuenta, a este respecto, que la Comisión anuda el carácter artificioso del mecanismo empleado por el contribuyente a la falta de sustancia económica o comercial, señalando un conjunto de circunstancias a considerar en orden a constatar dichos extremos, tales como la incompatibilidad de las diferentes fases o secuencias en que se estructura con su naturaleza jurídica global, la inexistencia de un comportamiento razonable en su ejecución, su perfil circular, la presencia en su articulación de elementos que se compensen y anulen entre sí o la incongruencia del beneficio económico con el fiscalmente obtenido (31).

La plasmación expresa en el artículo 15 de la Ley General Tributaria de estos parámetros indiciarios de la artificiosidad y de la carencia de propósito negocial en la operación efectuada por el contribuyente –u otros similares– incrementaría la seguridad jurídica, aunque parece difícil que sólo con ello –indicios, al fin y al cabo– pudiera alcanzarse el grado de predeterminación legal necesario para acomodar una hipotética punibilidad de tales conductas a las exigencias de los principios de tipicidad, taxatividad y *lex certa*. De hecho, adviértase que tanto la norma general antiabuso introducida a principios de 2015 en la Directiva matriz-filial (32), como la recogida reciente-

(28) Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva [C(2012) 8806 final].

(29) MARTÍN LÓPEZ (2014), págs. 112-114; MARTÍN LÓPEZ (2015), pág. 81.

(30) SANZ GÓMEZ (2014), pág. 128.

(31) C(2012) 8806 final, ap. 4.4.

(32) *Vid.* Directiva (UE) 2015/121, del Consejo, de 27 de enero de 2015, por la que se modifica el artículo 1.2 de la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

mente en la Directiva antielusión fiscal de 2016 (33), no recogen ya estos indicios de artificiosidad.

De otro lado, también cabría vincular expresamente, en el supuesto de hecho del artículo 15 de la Ley General Tributaria, la ilegitimidad del ahorro fiscal con la contravención del espíritu de la normativa fiscal aplicable, en el sentido apuntado por la Comisión en su estándar de norma general antiabuso y, anteriormente, por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su doctrina judicial sobre el abuso de derecho.

Se trataría, pues, de añadir a los elementos de la artificiosidad y del motivo económico válido presentes en el precepto una especie de test de respeto a la *mens legis*, esto es, al objeto y finalidad de las disposiciones fiscales sobre las que recae el abuso. De esta manera podría reforzarse la objetividad de las condiciones requeridas para la aplicación del artículo 15 de la Ley General Tributaria, puesto que, al ser el fin de la norma un factor susceptible de averiguación a través de una adecuada interpretación jurídica, resultaría factible verificar si la conducta del contribuyente se acomoda o no al mismo. Mas nuevamente resulta dudoso que la eventual incorporación legal de este criterio bastase para satisfacer el nivel de certeza y previsibilidad que precisaría la imposición de sanciones en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (34).

2.2. A modo de digresión: en torno a la antijuridicidad de las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Llegados a este punto cabría plantearse, incluso, la propia antijuridicidad de las conductas elusivas y, por consiguiente, de las constitutivas del conflicto previsto en el artículo 15 de la Ley General Tributaria. Como es sabido, la antijuridicidad deviene uno de los elementos esenciales de los ilícitos penales y administrativos y, por ende, también de las infracciones tributarias. Así, la conducta del contribuyente será antijurídica cuando resulte contraria a Derecho —es decir, ilícita—, implicando un daño al bien jurídico protegido por la norma. La antijuridicidad presenta, pues, una doble dimensión: desde una perspectiva formal, se precisa que el comportamiento del sujeto vulnere el ordenamiento jurídico y sea subsumible en alguna de las infracciones tipificadas legalmente, sin que esté justificado, además, por cualquiera de las circunstancias que excluyen la responsabilidad; y, en sentido material, se requiere la lesión o puesta en peligro del bien jurídico que la norma busca amparar para salvaguardar los intereses públicos afectados (35).

(33) *Vid.* artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Téngase en cuenta, asimismo, que la reciente propuesta de Directiva relativa a la base imponible común en el Impuesto sobre Sociedades [COM(2016) 685 final] contiene, en su artículo 58, una norma general antiabuso, redactada en los mismos términos que la prevista en la citada Directiva antielusión.

(34) No obstante, para LUCAS DURÁN (2016), págs. 125 y 126, «el uso de conceptos jurídicos indeterminados (“actos o negocios...notoriamente artificiosos o impropios”, “efectos jurídicos o económicos relevantes”, “igualdad sustancial”, etc.) no puede considerarse como contrario al principio de legalidad en las sanciones (...). Efectivamente, en tales casos no puede encontrarse una alternativa viable de aplicación del derecho en el ámbito estudiado más concreta y, por otro lado, no conlleva que tales conceptos no puedan determinarse por el aplicador de la norma (Administración en primera instancia y, subsiguientemente, el Poder Judicial) con un cierto grado de previsibilidad. Ello cobra más fuerza aún si cabe habida cuenta de la existencia de un criterio administrativo previo a la autoliquidación o declaración tributaria. En definitiva, la falta de previsibilidad que conllevaría la inconstitucionalidad de la sanción no parece producirse en relación con el artículo 206 bis LGT».

(35) Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2004, entre otras.

Pues bien, la presencia del elemento de la antijuridicidad en las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria aparece un tanto difuminada, ya que en principio no existe, en tales supuestos, una conculcación directa del ordenamiento. A pesar de ello, la antijuridicidad del conflicto podría sustentarse en la vulneración de la prohibición general de abuso de derecho (36) y en la quiebra de la justicia tributaria que conllevan dichos comportamientos.

En este último sentido, si la antijuridicidad que debe predicarse de toda infracción viene enlazada, desde una óptica sustantiva, con la ofensa que la conducta ilícita implica para un bien jurídico digno de protección, la punibilidad del conflicto que prevé la reforma de la Ley General Tributaria entroncaría con la necesaria salvaguardia de la justicia tributaria, castigándose comportamientos que atentan de manera frontal contra el principio de capacidad económica.

De este modo, la antijuridicidad de dichas prácticas abusivas podría residenciarse, en última instancia, en la contravención del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mereciendo por ello el reproche jurídico-punitivo. Expresado de otra manera, las conductas constitutivas de conflicto serían antijurídicas sobre la base de la ilicitud del fin perseguido, consistente en el logro de una elusión fiscal que, en puridad, termina quebrantando la justicia y la equidad del sistema tributario. Esta parece ser, por otro lado, la idea que subyace en el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, al hacer descansar la punibilidad del conflicto en la estricta observancia del deber constitucional de contribuir.

En suma, cabría estribar la antijuridicidad de la elusión fiscal, formalmente, en la tipificación como infracción tributaria del abuso de las formas jurídicas y, materialmente, en la ofensa que tales acciones entrañan para bienes jurídicos merecedores de la protección del ordenamiento, como el patrimonio de la Hacienda Pública e, incluso, la propia justicia tributaria. Resulta incontestable la nocividad social inherente a estos comportamientos, residiendo en ella su posible relevancia para el Derecho sancionador y, por consiguiente, la justificación de una eventual punibilidad de los mismos.

Ahora bien, el establecimiento de sanciones para este tipo de prácticas fiscales podría desnaturalizar la propia figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, al asimilar sus consecuencias jurídicas a las previstas en los supuestos de simulación. A nuestro juicio, el grado de reproche no debería ser idéntico, puesto que en la simulación concurre el componente esencial del engaño que, por el contrario, no parece darse en el conflicto. La tipificación de esta última clase de conductas contribuiría a diluir en cierta medida la separación que, inevitablemente, ha de existir entre ambas figuras (37).

(36) A juicio de SANZ GÓMEZ (2016), pág. 225, en los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria se produce una vulneración de la prohibición general de abuso de derecho y, por ende, del ordenamiento jurídico.

(37) En opinión de GARCÍA NOVOA (2004), págs. 316 y 317, sancionar el abuso o el conflicto en los casos en que no media ocultación y de los que no se deriva, *a priori*, obligación alguna para el contribuyente conllevaría desconocer las exigencias de antijuridicidad aplicables en el ámbito sancionador: «Si el bien protegido por las sanciones tributarias no es otro que el patrimonio público expresado a través de los concretos créditos tributarios de que es titular la Hacienda Pública, la conducta social que el Derecho punitivo tributario pretende conseguir será el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Pero el cumplimiento cuando exista obligación de cumplir, esto es, cuando se haya realizado el hecho imponible o el presupuesto de hecho de otra obligación tributaria, que es lo que determina el surgimiento de esta obligación. Lo que evidentemente, no tendría lugar en la mayoría de los supuestos de “abuso en la aplicación de la norma tributaria” o “conflicto” que consiste en “eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible” mediante la realización de un negocio anómalo, evitando así el surgimiento de la

En esta línea exegética se posicionó el Tribunal Constitucional en su Sentencia 120/2005, de 20 de mayo, anteriormente citada, pronunciándose sobre la relación entre el fraude de ley y el delito fiscal en los siguientes términos: «En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal» (38).

Así pues, lo que no resulta factible es identificar el fraude de ley —ni actualmente el conflicto en la aplicación de la norma tributaria— con la simulación relativa, tal como se ha predicado en ciertos pronunciamientos administrativos y judiciales (39). Incluso el propio Tribunal Constitucional, matizando su anterior postura, llegó a afirmar en la Sentencia 129/2008, de 27 de octubre, que la inexistencia en el negocio jurídico de una causa propia y distinta de la mera elusión fiscal implica un cierto componente de engaño y, por ende, de simulación, pudiendo las conductas defraudatorias llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos (40). En nuestra opinión, el empleo de formas jurídicas con la finalidad única de obtener un ahorro fiscal no conlleva, en sí mismo, elemento alguno de engaño o falseamiento, distando por ello de la figura de la simulación. Por tanto, con la admisión de la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ¿no se estarían equiparando sus efectos con los previstos para la si-

obligación tributaria. No hay por tanto una normatividad que permita hablar de antijuridicidad, puesto que cuando se elude el hecho imponible o cualquier presupuesto de una obligación tributaria no existe obligación normativa de cumplir dicha obligación y el negocio anómalo, repetimos, no significa que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito». En cambio, para GARCÍA BERRO (2010), págs. 94 y 95, «cuando el art. 15 habla de evitar la realización del hecho imponible, o de minorar la base o la deuda tributaria, mediante una conducta artificiosa, hace referencia a un resultado sólo aparente: al resultado pretendido por las partes con su conducta. Pero lo cierto es que la actuación de los interesados en los supuestos de conflicto no logra evitar la realización del hecho imponible, precisamente porque su carácter artificioso la hace susceptible de ser reconducida a los cauces jurídicos regulares mediante el proceso jurídico de interpretación-calificación; lo que el interesado consigue con su maniobra es sólo evitar de modo formal y aparente la utilización del molde jurídico que habría debido alojar, conforme a derecho, la realidad material creada, la cual no por ello deja de ser constitutiva del hecho imponible».

(38) Fundamento Jurídico 4°.

(39) *Vid.*, a título de ejemplo, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2008 y 30 de abril de 2009, así como las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de mayo y 15 de julio de 2008.

(40) Fundamento Jurídico 4°.

mulación cuando, realmente, ésta última merece, por su mayor gravedad, un reproche jurídico más intenso? (41).

2.3. Proporcionalidad

Otro de los escollos jurídicos que presenta la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria introducida tras la reforma de la Ley General Tributaria es, precisamente, su acomodo a los requerimientos derivados del principio de proporcionalidad. Así, cabe cuestionarse si el establecimiento de sanciones en tales casos pudiera resultar desmesurado, atendiendo a la naturaleza de esta clase de conductas.

A grandes rasgos, el principio de proporcionalidad hace contraria a Derecho la imposición de toda sanción manifiestamente excesiva, emanando directamente del valor superior de justicia y del mandato constitucional de interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos. Pues bien, este principio lleva aparejada, en el plano legislativo, una exigencia bifronte: de un lado, la tipificación exclusiva de aquellas conductas que, por su especial gravedad o trascendencia, devengan merecedoras del oportuno reproche punitivo; y, de otro lado, la adecuada correlación entre la gravedad del hecho constitutivo de la infracción y la magnitud de la sanción (42).

En primer lugar, el legislador ha de atender al principio de proporcionalidad en la elaboración de las normas sancionadoras, debiendo concurrir la preceptiva medida en la configuración jurídica del catálogo de infracciones. Ello significa, por ende, la necesidad de circunscribir dicha tipificación a los comportamientos especialmente graves que dañen o pongan en peligro bienes jurídicos dignos de protección, dada la última *ratio* que, en todo caso, constituye el Derecho sancionador.

Tal como se apuntó *supra*, la elusión fiscal conlleva un resultado lesivo para la Hacienda Pública, afectando a la justicia del sistema tributario y, por consiguiente, al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el principio de capacidad económica. Existe, pues, un grado de desvalor en las situaciones de abuso o fraude de ley que podría sustentar su castigo en la esfera administrativa y convertir éste último en una opción de política legislativa válida desde el prisma de la proporcionalidad (43).

(41) No obstante, según PALAO TABOADA (2015), pág. 25, resulta discutible la negación de toda ocultación en el fraude a la ley y la distinción tajante que establece la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 20 de mayo, entre esta figura y la simulación sobre la base de este criterio.

(42) Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 1999, entre otras.

(43) En cualquier caso, para ESCRIBANO LÓPEZ (2015), págs. 16 y 17, el artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria adolece de una clara falta de proporcionalidad, en tanto «sólo serán punibles aquellas situaciones de las que anteriormente haya tenido noticia la Comisión del art. 159 LGT; es decir, quedarán impunes todas las conductas que constituyan un supuesto de conflicto no advertido *todavía*, lo que es un premio a la innovación que la conducta ciertamente no merece. Dicho de otro modo: se quedaría sin sancionar la primera conducta que aún no ha sido listada (publicada) como conducta que la Administración considera realizada en fraude de ley. Por decirlo epigramáticamente: la primera operación de fraude, en la medida en que no ha sido prevista, sino por el defraudador ingenioso, puede ser calificada de operación en fraude de ley, pero aún no se puede penalizar a su autor en la medida en que no se ha declarado predeterminadamente el tipo, es decir, aún no se ha establecido el criterio administrativo para acreditar esa pretendida existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y, desde luego, hecho público». En palabras de GARCÍA NOVOA (2016), pág. 238, «incluso podrían hacerse objeciones basadas en el respeto al principio de igualdad, en la medida en que podría decirse que existe una desigualdad de trato entre el primer

En segundo lugar, el principio de proporcionalidad obliga a establecer un equilibrio o correspondencia entre la entidad del ilícito y el alcance de las consecuencias punitivas. En este sentido, el nuevo artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria califica la infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria como grave, consistiendo la sanción en una multa proporcional que oscila entre el 15% y el 50% de las respectivas cantidades, según los casos (44).

En nuestra opinión, resulta dudosa esa calificación como grave de la infracción contenida en el artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria, ya que en las conductas constitutivas de conflicto no parece darse el componente de la ocultación. Obsérvese, por ejemplo, como en la infracción tributaria del artículo 191 de la Ley General Tributaria se exige, entre otros extremos, la existencia de ocultación para su calificación como grave, mientras que en la infracción del artículo 206 *bis*, aunque acaba generándose ese mismo resultado lesivo para la Hacienda Pública —éste es, dejar de ingresar la deuda tributaria—, la calificación será siempre grave aun no concurriendo dicho elemento. No obstante, esta aparente desproporción en la calificación como grave de la infracción en los casos de conflicto viene de algún modo corregida por el importe de la multa pecuniaria prevista a tales efectos, al no exceder en ningún supuesto del 50% (45).

2.4. Culpabilidad

El principio de culpabilidad constituye otro de los goznes sobre los que gira el *ius puniendi* en el ámbito tributario, al vedar la imposición de sanciones a título de simple responsabilidad objetiva. Expresado sin ambages, no cabe sanción sin culpabilidad, precisándose que el ilícito materialmente cometido por el sujeto haya sido querido —dolo— o podido preverse o evitarse —culpa o negligencia— para que, en definitiva, pueda hacerse responsable de él. Se excluye, pues, la punición por el mero resultado, debiendo atenderse al grado de diligencia presente en la conducta de los obligados tributarios (46).

Este principio de culpabilidad —responsabilidad, en la terminología legal— se encuentra recogido en el artículo 179.1 de la Ley General Tributaria, en cuya virtud sólo cabe

contribuyente que utilice un determinado negocio o estructura, y respecto al cual se declare dicho negocio en conflicto, que no podrá ser sancionado, y los demás que acudan a esa estructura con posterioridad. Se podrá decir que sólo respecto a quienes acuden a un negocio declarado en conflicto una vez que se publica la resolución declarándolo, concurre el especial ánimo fraudulento que requiere la comisión de una infracción. Pero la realidad es que el negocio es idéntico, y, objetivamente, debería tener las mismas consecuencias para todos los que acuden al mismo con la finalidad de eludir el tributo».

(44) Recuérdesse que el artículo 190 del Anteproyecto de la Ley General Tributaria de 2003 llegaba incluso a calificar la infracción del artículo 185.1.d) como muy grave, sancionándola expresamente con «multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que tributaron las operaciones realizadas».

(45) Siguiendo a ALONSO MURILLO (2016), pág. 312, «la calificación como grave de la infracción tributaria del artículo 206 *bis* descarta el carácter leve que pueden tener las infracciones de los artículos 191 y 193, pero si se tiene en cuenta la sanción prevista para las conductas infractoras descritas en esos dos últimos preceptos cuando son consideradas infracciones leves, “multa proporcional del 50%”, se aprecia nítidamente el menor reproche de culpabilidad que cabe anudar a los supuestos de “conflicto”, porque calificándose la infracción tributaria del artículo 206 *bis* como grave en los supuestos previstos en esos dos preceptos (...), la sanción es empero una multa proporcional también del 50%».

(46) Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril (Fundamento Jurídico 4°).

la imposición de sanciones cuando las personas físicas o jurídicas que hayan cometido los hechos constitutivos de una infracción tributaria resulten responsables de los mismos. En este mismo sentido, el artículo 183.1 de dicho texto normativo requiere el carácter doloso o culposo de la acción u omisión constitutivas de infracción tributaria, si bien reputándose suficiente cualquier grado de negligencia.

Procede plantearse en este punto si la configuración jurídica de la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria prevista en el nuevo artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria no está albergando, en puridad, una especie de responsabilidad objetiva en materia tributaria contraria a las exigencias propias del principio de culpabilidad. En efecto, si la imposición de sanciones se anuda, sin valorar las circunstancias concurrentes en el caso concreto, a la identidad sustancial existente entre el supuesto objeto de declaración de conflicto y el precedente administrativo, se podría acabar cayendo en una automaticidad de la sanción que mal se compadece con la necesaria presencia del elemento de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor. Así parecía entenderlo el propio Consejo General del Poder Judicial en su informe al Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria, al interpretar el carácter preceptivo de la imposición de sanciones en estos casos (47).

En nuestra opinión, el ejercicio del *ius puniendi* administrativo en los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria requeriría un *plus* probatorio, adicional a la mera subsunción de la conducta del contribuyente en dicho precedente administrativo, debiendo la Administración tributaria demostrar expresamente la concurrencia del oportuno dolo o negligencia. Es decir, la apreciación de la culpabilidad no habría de depender, exclusiva y mecánicamente, de un ambiguo e incierto criterio administrativo que, incluso, podría abocar en la imposición de sanciones sobre la base de actos carentes de la necesaria firmeza (48).

(47) CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2014), pág. 7. En esta línea, recalcan TEJERIZO LÓPEZ, HERRERA MOLINA, MARTÍN DÉGANO y ESPEJO POYATO (2014), en su documento de observaciones presentadas en el trámite de información pública sobre el Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria, que «aunque podría resultar razonable sancionar algunos supuestos de fraude de ley especialmente graves, no consideramos acertado que la infracción se produzca por el mero hecho de que el contribuyente se separe de la opinión administrativa formulada previamente por la comisión consultiva». En este mismo sentido, GARCÍA BERRO (2014), págs. 36 y 37, consideraba que, tal como se encontraba redactado el apartado tercero del artículo 15 de la Ley General Tributaria en el Anteproyecto de reforma, «la aplicación de sanciones parece concebirse como una consecuencia más o menos automática de esa “tipificación” administrativa impropia, sin concesión alguna a la posibilidad de que el criterio de la Administración pueda ser erróneo». Igualmente, para SÁNCHEZ PEDROCHE (2014), pág. 13, «la redacción del precepto es imperativa (“procederá”), de forma tal que se obliga a la imposición de la sanción en todo caso, sin dejar margen alguno para valorar la procedencia en cada caso concreto del instituto sancionador». En cambio, PALAO TABOADA (2015), págs. 21 y 22, negaba, en relación con el Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria, la existencia de un carácter imperativo en la aplicación del régimen sancionador, al disponer sólo que la sanción se aplicase cuando concurrieran los requisitos establecidos en las normas propuestas.

(48) En palabras de SÁNCHEZ PEDROCHE (2014), pág. 13, «los acuerdos de dicha Comisión tendentes a la imposición de sanciones (...) debieran ser firmes y definitivos, pues solo si su criterio, vertido en la correspondiente liquidación, fuese confirmado por las sucesivas instancias revisoras, la sanción podría entenderse legalmente impuesta. En otro caso, nos encontraríamos ante un tremendo sinsentido: que se pudiera sancionar por haberse seguido un criterio que no ha sido confirmado, ni siquiera para aquel a quien inicialmente se planteó su aplicación». Para LUCAS DURÁN (2016), pág. 125, «[d]ado que no se exige firmeza en la liquidación administrativa en la que se declare el conflicto en la aplicación de la norma tributaria para iniciar el procedimiento sancionador conforme a lo previsto en el artículo 206 *bis* LGT, podrían producirse ciertas disfunciones en la aplicación del referido precepto. Así, pudiera ocurrir que existan sanciones en relación con

Ciertamente, la identidad sustancial del supuesto en cuestión con alguno de los que forman parte del elenco de precedentes administrativos no tendría que presuponer, *per se*, la presencia de culpa en el comportamiento del contribuyente. Nuevamente parece acudir a la analogía —en este caso, para determinar la culpabilidad del sujeto sobre la base de la similitud de los hechos acaecidos—, lo que se halla terminantemente prohibido en el orden sancionador. A lo sumo, la identidad sustancial con el criterio administrativo previo podría servir como un indicio de la negligencia del contribuyente, mas nunca debería erigirse en la única justificación de la responsabilidad del mismo.

Disentimos, pues, de la argumentación esgrimida por la Dirección General de Tributos en la memoria del análisis del impacto normativo adjunta al Proyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria y que, en definitiva, viene a enlazar la culpabilidad con la publicidad de las conductas previamente calificadas por la Administración como constitutivas de conflicto, señalando que la responsabilidad —y, por ende, el reproche sancionador— emanan de la posibilidad que el obligado tributario tiene de conocer dicho criterio administrativo y, por tanto, de su actuación contraria al mismo (49).

No puede establecerse, en modo alguno, una especie de cláusula inversa a la prevista en el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria y pretender que, del mismo modo que se exime de responsabilidad por infracción tributaria a quienes se ajustan a los criterios manifestados por la Administración en las contestaciones a consultas formuladas por otros obligados cuando exista igualdad sustancial en los supuestos fácticos, se incurra en dicha responsabilidad si la conducta es sustancialmente idéntica a otra ya calificada administrativamente como abusiva y publicada a tales efectos. Y ello porque se acabaría articulando una presunción de culpabilidad por analogía de difícil encaje en el orden sancionador.

En esta misma línea exegética, el Consejo de Estado había subrayado, en su dictamen al Anteproyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria, la improcedencia de la pretendida inversión del artículo 179 de la Ley General Tributaria: «Ante una conducta subjetivamente sancionable, demostrar el acuerdo con el criterio administrativo previamente sentado puede excluir la responsabilidad (a título de dolo o negligencia). Pero no cabe una inversión de esta regla, a efectos sancionadores: el desacuerdo con los criterios administrativos —repetidos, públicos y calificadores de una conducta o un tipo de operación como artificiosas—, no basta para que concurra un acto o conducta que cumpla con el tipo infractor y que pueda ser declarado culpable. Para tal declaración ha de ser probado el cumplimiento del tipo siguiéndose en todo caso los principios del procedimiento sancionador» (50).

Igualmente, también parece chocar con las exigencias propias del principio de culpabilidad la previsión del artículo 179.2.d) *in fine* de la Ley General Tributaria, introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, según la cual, en los supuestos del artículo

conductas fiscales consideradas por la Administración como sustancialmente iguales a otras operaciones declaradas en conflicto con la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT, operaciones que no obstante sean posteriormente declaradas como economías de opción lícitas por el Poder Judicial. El tal caso, se produciría una atipicidad sobrevenida —por incumplimiento del requisito analizado de igualdad sustancial— en relación con la infracción del artículo 206 bis LGT y, consecuentemente, una nulidad del acto administrativo de imposición de la oportuna sanción. Por tal motivo, el referido acto debería revocarse por la Administración tributaria siempre y cuando no haya transcurrido el plazo para hacerlo, cabiendo alternativamente la posibilidad de recuperar tal importe instando por el sujeto pasivo la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas».

(49) *Vid.* pág. 6.

(50) CONSEJO DE ESTADO (2015), págs. 44 y 45.

206 *bis*, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que concurre ni la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni una interpretación razonable de la norma.

Insistimos en que, a nuestro juicio, la Administración tributaria siempre tendría que estar obligada a probar la existencia de culpa, más allá de la simple alegación del precedente administrativo (51). Además, en modo alguno debería restringirse la posibilidad de aplicar, en los casos del artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria, la causa de exclusión de responsabilidad regulada en el artículo 179.2.d): el juego del criterio administrativo previo no elimina, de suyo, una posible interpretación de la normativa tributaria, distinta a la contenida en aquél, pero perfectamente razonable, excluyéndose en tales hipótesis la culpabilidad del obligado tributario y, por ende, la imposición de sanciones (52). Razón de más para descartar el precedente administrativo como único elemento determinante de la atribución de responsabilidad en los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

3. BREVE VALORACIÓN FINAL

Del análisis jurídico efectuado *supra* puede colegirse, a modo de conclusión principal, la dudosa adecuación de la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tal como se encuentra legalmente establecida, a los principios de tipicidad, taxatividad y *lex certa* —y, como corolario, al de seguridad jurídica—, dada la indeterminación del tipo previsto en el nuevo artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria y su integración esencialmente analógica mediante el recurso a la figura del precedente administrativo.

Además, la configuración de dicha infracción tampoco parece casar con otras exigencias propias del orden sancionador. De un lado, por la desproporción que podría conllevar la imposición de sanciones tributarias en los casos de conflicto, dado el menor grado de desvalor que presentan tales conductas en comparación, por ejemplo, con las constitutivas de simulación. Y, de otro lado, porque la automaticidad con la que aparece revestida la sanción cuando exista identidad sustancial con el criterio administrativo previo tiene difícil acomodo con los requerimientos del principio de culpabilidad.

Pero, con independencia de todo ello, el otro interrogante que suscita el artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria es el de su aplicabilidad práctica. Ciertamente es que, como

(51) En este sentido, afirma CALVO VÉRGEZ (2016), pág. 59, que «[e]n todo caso se hace necesaria la exigencia de una actividad probatoria suficiente del poder público dirigida a evidenciar la culpabilidad del infractor». Ahora bien, apunta SANZ GÓMEZ (2014), pág. 134, que «la publicación de los criterios administrativos podría tener cierto impacto, al clarificar la existencia de, como mínimo, culpa. En los casos en los que la aplicación de la norma por parte del obligado tributario no siga un criterio razonable (de ser así, no deberemos analizar la culpabilidad, sino que habremos descartado la infracción en sede de antijuridicidad), se podrá considerar negligente no haber seguido un criterio administrativo que era conocible por cualquier obligado tributario que actuase con diligencia».

(52) GARCÍA BERRO (2014), págs. 36 y 37. Parafraseando a GARCÍA NOVOA (2016), págs. 239 y 240, el nuevo inciso final del artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria parece atribuir al dictamen de la Comisión una suerte de *presunción de culpabilidad*, susceptible de vulnerar la presunción de inocencia aplicable en el ámbito sancionador. Para ALONSO MURILLO (2016), pág. 310, la inversión de la carga de la prueba que implica el nuevo inciso final del artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria no debería excluir el deber de motivar la concurrencia de la culpabilidad del sujeto infractor en el correspondiente acuerdo sancionador ni convertirse en una suerte de *probatio diabolica*.

toda norma punitiva, dicha medida legal debería desplegar una función, no sólo represora, sino también preventiva. No obstante, cabe preguntarse hasta qué punto la amenaza que supone el establecimiento de sanciones en tales supuestos vaya a comportar, más allá del correspondiente efecto retributivo o de castigo en el caso concreto, ese deseado resultado disuasorio.

En este sentido, el elemento de la «identidad sustancial», dada su naturaleza de concepto jurídico indeterminado, puede erigirse en un hándicap para la propia Administración, ya que podría sortearse la imposición de sanciones elaborando estructuras jurídico-tributarias que difieran lo suficiente del precedente como para no acabar encajando en las ya declaradas como punibles. La publicación de lo que, a juicio de la Administración, constituyen prácticas sancionables pretende coadyuvar a la delimitación de la siempre difusa frontera entre la planificación fiscal legítima y aquella otra inadmisibles, pero abre la puerta al alumbramiento de nuevas ingenierías fiscales abusivas que, consiguiendo el mismo efecto, consigan circunvalar el límite de lo prohibido –es decir, apartarse del precedente administrativo– y, por ende, neutralizar el castigo o reproche jurídico.

Ahora bien, tampoco parece difícil intuir la respuesta de la Administración ante ese más que probable escenario: acudir a una exégesis amplia o extensiva del concepto de «identidad sustancial» para, de esta manera, atacar esas variantes que puedan producirse y subsumirlas en el criterio administrativo preexistente. Y ello aunque aquéllas no se correspondan fielmente con éste, puesto que «identidad sustancial» no significa igualdad absoluta (53). El margen para la interpretación jurídica en este punto es muy grande y, obviamente, cada parte –Administración y obligados tributarios– buscarán la que mejor sirva a sus respectivos intereses contrapuestos. Así pues, la conflictividad está servida.

Por ello, tal vez convendría desplazarse, en términos legislativos, desde una más que cuestionable punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria hacia un sistema de información obligatoria (*mandatory disclosure*) de los esquemas o prácticas de planificación fiscal agresiva, siguiendo la experiencia de otros Estados –como, por ejemplo, Reino Unido (54)– y en coherencia, asimismo, con la acción 12 del Plan de Acción BEPS de la OCDE (55) y las últimas iniciativas de la Comisión en materia de transparencia y lucha contra la elusión fiscal (56). Se trataría, pues, de establecer para los contribuyentes un deber legal de declarar a la Administración tributaria aquellas estructuras fiscales que reúnan una serie de características indiciarias de su naturaleza

(53) Para MENÉNDEZ MORENO (2014), pág. 15, «por si hubiera pocas normas, los obligados tributarios tendrán que estar también muy pendientes del criterio de la citada Comisión consultiva que, por otra parte, es fácil prever que cubran todo el espectro de supuestos calificados de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, ya que en su formulación más general y abstracta no son tan numerosos y coincidirán, pues, previsiblemente, con todas las formas concretas que pueden dar lugar a la calificación del mencionado “conflicto”».

(54) En el Reino Unido se prevé un sistema obligatorio de información relativo a determinados esquemas de planificación fiscal agresiva (*disclosure of tax avoidance schemes*), en el ámbito de la imposición directa y del Impuesto sobre el Valor Añadido, al objeto de que el *HM Revenue & Customs* conozca la intención del contribuyente de acudir a dichas prácticas con anterioridad a su implementación. Así, se obliga a los promotores o usuarios de estructuras tributarias que respondan a un conjunto de indicadores de su presunto carácter elusivo, determinados por la propia Administración británica, a suministrarle determinada información sobre su alcance y contenido, resultando sancionable el incumplimiento de este deber de información.

(55) En este sentido, *vid.* el informe final de 2015 relativo a la acción 12 del Plan de acción BEPS de la OCDE (*Mandatory Disclosure Rules*).

(56) COM (2016) 451 final.

potencialmente abusiva. Y lo sancionable no sería ya la conducta en sentido estricto, sino la inobservancia de dicha obligación informativa, guardando este régimen sancionador —previa tipificación, obviamente, de las correspondientes infracciones— una mayor coherencia con los principios informadores del *ius puniendi* en materia tributaria (57).

En suma, aun cuando el incremento de la seguridad jurídica constituía uno de los objetivos expresos de la reforma de la Ley General Tributaria, tal como expresamente se recoge en el Preámbulo de la ley 34/2015, de 21 de septiembre, el nuevo artículo 206 *bis* bien parece representar un claro exponente de lo contrario. Y es que, como advierte ALONSO MURILLO, la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria «debilitará la ya maltrecha seguridad jurídica e incrementará la litigiosidad en la materia» (58).

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO MURILLO (2016): «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», AA.VV. (MERINO JARA, I.: Dir.): *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Huygens Editorial, Barcelona, págs. 283-315.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2016): «La reforma de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria acometida por la Ley 34/2015», AA.VV. (MERINO JARA, I.: Dir.): *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Huygens Editorial, Barcelona, págs. 25-59.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M. (2016): «Prevención del fraude fiscal y cláusulas antiabuso en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes», AA.VV. (PATÓN GARCÍA, G.: Coord.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid, págs. 368-392.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (2001): *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- CONSEJO DE ESTADO (2006): *Dictamen 1403/2003, de 22 de mayo de 2003 (Doctrina legal 2003)*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, págs. 411-488.
- CONSEJO DE ESTADO (2015): *Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2014): *Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2015): «Sobre el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n° 166, págs. 13-28.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2005): «El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», *Quincena Fiscal*, n° 12-13, págs. 5-9.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2003): «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n° 11, págs. 9-14.

(57) Ahora bien, siguiendo a MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO (2014), pág. 106, «[e]s necesario que las sanciones dentro de estos sistemas por falta de *disclosure* sean proporcionadas y adecuadas a la realidad y nivel de sofisticación de cada contribuyente».

(58) ALONSO MURILLO (2016), pág. 285.

- GARCÍA BERRO, F. (2010): «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n° 145, págs. 41-95.
- GARCÍA BERRO, F. (2014): «Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n° 163, págs. 11-39.
- GARCÍA NOVOA, C. (2004): *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
- GARCÍA NOVOA, C. (2005): «La imposibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo)», *Revista Técnica Tributaria*, n° 70, págs. 113-154.
- GARCÍA NOVOA, C. (2016): «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo», AA.VV. (PATÓN GARCÍA, G.: Coord.): *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, CISS-Wolters Kluwer, Madrid, págs. 200-244.
- LUCAS DURÁN, M. (2016): «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal», *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª parte, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. n° 13, págs. 115-126.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2014): «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n° 1-2, págs. 87-115.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2014): «La norma general antiabuso del Reino Unido», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n° 164, págs. 79-114.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2015): «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias», *Quincena Fiscal*, n° 8, págs. 41-91.
- MARTÍN QUERALT, J. (2015): «El principio de legalidad sancionadora...y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, n° 9, págs. 91-92.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (2014): «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n° 14, págs. 13-16.
- PALAO TABOADA, C. (2015): «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el Anteproyecto de la Ley de modificación de la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n° 165, págs. 17-30.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. (2008): «La aplicación de las normas tributarias», AA.VV.: *Entre la ética, la política y el derecho. Estudios en homenaje al Profesor Gregorio Peces Barba*, Dykinson, Madrid, págs. 1189-1246.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2014): «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 381, págs. 5-50.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2015): «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *CEF-Fiscal Impuestos* (disponible en www.fiscal-impuestos.com).
- SANZ GÓMEZ, R. (2014): «(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del Derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 380, págs. 105-140.

SANZ GÓMEZ, R. (2016): «Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho Tributario», *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª parte, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. n° 13, págs. 221-227.

TEJERIZO LÓPEZ, HERRERA MOLINA, MARTÍN DÉGANO y ESPEJO POYATO (2014), Observaciones al Anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria (disponible en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com>).